Prácticas para evadir IVA en el sector de los restaurantes en Bogotá

Un análisis desde el efecto de las reformas tributarias durante los años 2000 a 2015

Diana Lizeth García Castro

Pontificia Universidad Javeriana
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Carrera de Contaduría Pública
Bogotá D.C.
2016

Prácticas para evadir IVA en el sector de los restaurantes en Bogotá

Prácticas para evadir IVA en el sector de los restaurantes en Bogotá

Un análisis desde el efecto de las reformas tributarias durante los años 2000 a 2015

Diana Lizeth García Castro

Trabajo de grado para optar por el título de Contadora Pública

Dalsy Yolima Farfán Buitrago

Magistra en Derecho Económico

Pontificia Universidad Javeriana
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Carrera de Contaduría Pública
Bogotá D.C.
2016

Contenido

Resumen 7

Palabras clave 7

Introducción 8

Justificación..... 11

Sistematización.....13

Objetivos..... 13

General.....13

Específicos.....13

Hipótesis 14

Metodología 14

Marcos de referencia..... 15

Antecedentes.....15

Marco Teórico.....17

Marco Conceptual.....19

1. Prácticas para evadir el impuesto del IVA en Bogotá en el sector de los restaurantes 23

1.1 Prácticas para evadir IVA en el momento de la emisión de facturas.....23

2. Los cambios que se han dado en la normatividad tributaria en los últimos 15 años frente al impuesto del IVA.....29

2.1 Ley 633 Reforma Tributaria de 2000.....29

2.2. Ley 863 Reforma Tributaria 2003.....29

2.3 Ley 1607 Reforma Tributaria 2012.....30

Figura 1: Tarifas del IVA (Ley 1607 del 2012). Fuente: (Daza, Valencia y Rivera, 2013. p 13) ... 31

3. Factores normativos que pueden llegar el comportamiento de la evasión del IVA en los restaurantes 32

2.1 Relación reformas tributarias vs recaudo IVA en los restaurantes y participación en el PIB . 32

3.1 Estrategias para controlar la evasión.....38

Conclusiones 41

Referencias..... 43

Lista de tablas

Tabla 1: Reformas tributarias en Colombia desde 2000 al 2012 (con impacto en el impuesto del IVA) 31

Tabla 2: Clasificación de restaurantes de las principales ciudades en Colombia por monto de ingresos en el 2012 35

Tabla 3: Evasión IVA 2000 al 2008 39

Lista de Gráficas

Gráfica 1: Cuadro Recaudo Tributario del Gobierno Nacional (% PIB) 33

Gráfica 2: Recaudo tributario por impuesto (% PIB) 34

Gráfica 3: Utilidad Antes de Impuesto 36

Gráfica 4 : Evolución del recaudo del IVA en Colombia (En billones de pesos) 38

Lista de Figuras

Figura 1: Tarifas del IVA (Ley 1607 del 2012) 319

Resumen

El presente trabajo tiene como fin, indagar acerca de las principales prácticas utilizadas para evadir el impuesto de IVA, en el sector de los restaurantes en la ciudad de Bogotá, y analizar como la emisión de reformas tributarias entre los años 2000 al 2015 en Colombia han logrado controlar y disminuir progresivamente este delito fiscal. Finalmente se presenta una relación entre las normas emitidas en el mismo periodo de tiempo para controlar la evasión y los porcentajes de recaudo. Como resultado del desarrollo de estos 3 capítulos en los que se divide el documento, se puede concluir que sin duda alguna los cambios en la regulación tributaria en Colombia de los últimos años ha dado el resultado esperado para controlar la evasión de IVA.

Abstract

This paper aims to inquire about the main practices used to evade tax VAT in the sector of restaurants in the city of Bogotá, and analyze how the issue of tax reform from 2000 to 2015 in Colombia have managed to control and progressively decrease this fiscal crime. Finally a relationship between the standards issued in the same period of time to control evasion and collection rates is presented. As a result of the development of these three chapters in which the document is divided, it can be concluded that without a doubt the changes in tax regulation in Colombia in recent years has given the expected result to control tax evasion.

Palabras clave

Evasión, impuestos, IVA, restaurantes, reformas tributarias.

Keywords

Evasion, tax, VAT, restaurants, tax reforms.

Introducción

Uno de los principales impuestos en Colombia es el IVA, el cual es de orden nacional, indirecto y causado inmediatamente sobre el consumo de bienes, servicios y explotación, juegos de suerte y azar. Existen dos tarifas para este impuesto en el *Estatuto Tributario* (numeral 4°, artículo 468):

- 16%, corresponde a las ventas en general y servicios
- 5% para productos agrícolas, seguros agropecuarios y servicios de vigilancia.

Ahora bien, al revisar los informes presentados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), se puede observar que durante el año 2010, la evasión del impuesto IVA fue equivalente al 2% del Producto Interno Bruto (PIB) del país (DIAN, 2010). Teniendo en cuenta que Colombia se encuentra en un proceso de desarrollo y crecimiento en donde el gasto público ha aumentado, se evidencia la necesidad de identificar y disminuir este delito fiscal. Según el *Informe de Gestión Institucional* presentado por la DIAN (2013), durante los últimos 12 años se redujo la evasión en un 15%, lo que lleva a pensar que hay ciertos avances y factores que han incidido en la disminución de este delito.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, cabe resaltar que según Giachi (2014), uno de aquellos factores que favorece la evasión de impuestos es la no legitimación de la norma, lo que se da cuando la sociedad al no ver invertidos los impuestos pagados en lo que realmente debió destinarse, deja de contribuir. En este sentido, Herrera (2012) agrega que otro factor a analizar es el cambio frecuente de las reformas tributarias que se han dado en el país, por lo que es preciso señalar que, en Colombia durante los últimos 24 años se han dado doce (12) reformas fiscales, de las cuales se resaltan la del año 1990, en la que la tarifa general del IVA pasó del 12% al 16%, y

comenzó a regir en año 2004. En este mismo año, estaban vigentes más de ocho (8) diferentes tarifas:

- 2% sacrificio o procesamiento de ganado
- 3% cervezas y sifones
- 5% juegos de suerte y azar
- 7% nuevos bienes y servicios gravados
- 16% IVA general
- 20% servicio telefonía móvil
- 21% vehículos nacionales hasta de 1.400 cc
- 33% vehículos importados hasta de 1.400 cc
- 10%. Arrendamiento de bienes inmuebles

Como ya se mencionó anteriormente, de estas nueve tarifas actualmente sólo están vigentes dos tarifas, la del 16% para los bienes y servicios en general, y del 5% para productos agrícolas entre otros. Estos frecuentes cambios en la normatividad tributaria se prestan para que los contribuyentes aduzcan al desconocimiento de la norma y la falta de claridad en la regulación vigente (Herrera, *et al.* 2012). De igual forma, Herrera *et al.* (2012) también resaltan que la inequidad fiscal propicia la evasión de impuestos. Para el caso puntual del IVA, se ha desatado una discusión en torno a qué significado tiene un impuesto que grava a todos los ciudadanos por igual, sin contemplar su capacidad económica, su nivel de ingresos, entre otros.

Al mismo tiempo, se debe tener en cuenta la información que brinda el estudio del *Recaudo Total de Ingresos Administrados* por la DIAN (2012), presentado por cada una de las direcciones seccionales en el territorio nacional, en el cual se desglosan los detalles de las contribuciones del impuesto del IVA en Colombia. Luego de analizar dicho estudio, se encontró la siguiente

clasificación de mayor a menor, en cuento al monto de los dineros recaudados por concepto de IVA:

1. Bogotá (en donde está ubicada la sede principal de la DIAN para los recaudos de los grandes contribuyentes)
2. Cali
3. Cartagena
4. Bucaramanga
5. Manizales
6. Villavicencio.

Este primer puesto de la capital colombiana, permite establecer la relevancia de estudiar el delito fiscal en la ciudad de Bogotá, que sin duda alguna no sólo es la ciudad principal de Colombia, sino también se convierte en el centro de la mayoría de operaciones económicas del país.

Adicionalmente, tal y como lo menciona en una entrevista el ex director general de la DIAN, Juan Ricardo Ortega: "(…) la evasión del IVA en Colombia oscila entre el 35% y el 40%. Esto indica que si el recaudo por este impuesto en el 2013 fue de 25,2 billones de pesos, la evasión rondó los 10 billones" (Caucayo, 2014, *párr*. 15). Durante la misma entrevista, Ortega informa que con 4.2 billones de pesos, el gobierno nacional construyó 1 millón de viviendas, lo cual demuestra la magnitud del déficit fiscal.

De igual forma, es necesario traer a colación las declaraciones dadas por el ex director de la DIAN al diario El País (2011), donde narra su gran preocupación, después de su experiencia durante una cena en el restaurante El Corral, donde en lugar de entregarle una factura de venta, le generaron una prefactura, constituyendo una omisión a la regulación de emitir facturas de venta

como lo señala el artículo 615 del *Estatuto Tributario*. La anterior situación se presentó en la sucursal de El Corral del centro comercial Gran Estación. Como sanción de esta denuncia, la DIAN selló el restaurante inicialmente por tres (3) días. Como resultado de este caso en particular y otros estudios adelantados por la entidad, se encendieron las alarmas en cuanto a la regulación de los restaurantes en el país, y estudiando este sector en particular se encontraron innumerables casos de evasión de IVA.

Justificación

Es importante recalcar el rol que el contador tiene en la lucha contra la evasión de impuestos, pues éste se convierte en un garante de la actividad fiscal, ya que conoce de primera mano la realidad económica de las entidades en las que presta sus servicios. Los principios que regulan la profesión contable consagrados en la Ley 43 de 1990, mencionan los principales lineamientos para llevar a cabo los trabajos de contaduría, revisoría fiscal y auditoría en general. Siendo necesario regirse por los principios éticos de integridad e independencia, al igual que tenerse presentes las disposiciones normativas de competencia y actualización profesional, logrando de esta manera el objetivo de la profesión contable: *dar fe pública*.

De igual manera, es necesario revisar las conductas éticas de la profesión, ya que existen innumerables casos en Colombia de sanciones a contadores, revisores fiscales y auditores impuestas por la Junta Central de Contadores. Entre las principales conductas de los contadores sancionadas por evadir impuestos, se encuentran:

- Falsedad en las declaraciones de impuestos nacionales
- Inexactitudes
- Falsedad en documentos
- Retardar ingresos

- Adulteración de estados financieros

Como publicidad de lo anterior, en el momento en que un contador es sancionado, se publica en el sitio web de la Junta Central de Contadores una lista de los profesionales a los que se les han impuesto sanciones, ya sea de tipo penal, pecuniario, de inhabilidades transitorias o permanentes.

Ahora bien, para los estudiantes de *contaduría pública*, es de gran importancia ahondar sobre los distintos desafíos a los que se pueden enfrentar en el ejercicio profesional. Dado que la profesión contable va mucho más allá de la teneduría de libros y la presentación de informes de gestión financiera, las actividades profesionales que desarrollan los contadores son más complejas, puesto que por el tipo de información que tienen en su poder, siempre se van a presentar oportunidades de omitir de manera parcial o total información. Sin embargo, está en los profesionales apropiarse de los principios éticos que los rigen para evitar caer en malas prácticas y delitos como la evasión fiscal.

En este sentido, los principales propósitos de este trabajo son por una parte el abordaje de las prácticas más utilizadas para evadir IVA en los restaurantes de la ciudad de Bogotá en los últimos quince (15) años, junto con el análisis de los cambios normativos que se han dado en el mismo periodo de tiempo, y finalmente establecer cómo los factores normativos han logrado controlar el comportamiento de la evasión de IVA.

Preguntas de Investigación

¿Cómo han incidido los factores normativos en el comportamiento de la evasión del impuesto del IVA en Bogotá en los últimos quince (15) años en el sector de los restaurantes?

Sistematización

- ¿Cuáles son las prácticas más comunes en la evasión del IVA en la ciudad de Bogotá en el sector de los restaurantes?
- ¿Qué regulación se ha emitido en los últimos 15 años frente a la evasión del IVA?
- ¿Qué factores normativos pueden llegar a influir en el comportamiento de la evasión del IVA en los restaurantes?

Objetivos

General

Analizar los factores normativos que han incidido en el comportamiento en la evasión del impuesto del IVA en Bogotá en los últimos 15 años en el sector de los restaurantes con ingresos inferiores a $300.000.000 Millones de pesos.

Específicos

1. Indagar sobre las prácticas utilizadas para evadir el impuesto del IVA en Bogotá en los restaurantes con ingresos inferiores a $300.000.000 MCTE.
2. Identificar los cambios que se han dado en la normatividad tributaria en los últimos quince (15) años frente al impuesto del IVA.
3. Establecer los factores normativos que pueden influenciar el comportamiento de la evasión del IVA en el sector de los restaurantes en la ciudad de Bogotá.

Hipótesis

La incidencia que tienen las modificaciones constantes de las leyes tributarias en Colombia han dejado vacíos normativos que han influenciado el aumento de la evasión del impuesto de IVA en la ciudad de Bogotá en los últimos quince (15) años en el sector de los restaurantes.

Metodología

Este trabajo es una investigación de tipo descriptivo, que emplea el método deductivo para analizar los principales factores normativos que han influenciado de forma significativa el delito fiscal en Colombia. Se inició tomando los principios para los tributos enmarcados en la Constitución Política de Colombia, junto con las sentencias de la Corte Constitucional de Colombia, y normas estipuladas en el *Estatuto Tributario* colombiano que rigen el impuesto del IVA en el país.

En este sentido, se realizó un resumen de las normas mencionadas anteriormente, para de esta manera filtrar la información legislativa relevante en la investigación. Al mismo tiempo se obtuvieron los conceptos y criterios para la evaluación de los tributos y pilares para desarrollar la investigación.

Esta investigación descriptiva se basa en el uso de bibliografía de artículos indexados, revistas científicas, diarios del país, decretos y normas tributarias de Colombia, y estudios y estadísticas de entidades como la DIAN.

Ahora bien, para desarrollar el trabajo se decidió dividirlo en tres secciones. En el primer capítulo se indagó sobre las prácticas utilizadas para evadir el impuesto del IVA en Bogotá, soportado en los informes publicados principalmente por la DIAN, seguido de la opinión de expertos tributaritos y entrevistas realizadas a Juan Ricardo Ortega el ex director General de la

DIAN Consecuentemente, se exponen siete maniobras para evitar el pago de manera parcial o total del impuesto del IVA.

Para el desarrollo del segundo capítulo, se sintetizaron las tres principales reformas tributarias que se emitieron desde el año 2000 hasta el 2015. Dichas reformas fueron escogidas porque presentan cambios sustanciales en cuanto a la tarifa, bases y hechos generadores del puesto del IVA.

Finalmente, en el tercer capítulo se estableció la relación entre los cambios de reformas tributarias y el impacto que éstas han tenido en la contribución del impuesto IVA, y a la vez en el PIB de Colombia. Esto se logró con la información emitida por la DIAN y los artículos de diarios colombianos.

Marcos de referencia

Antecedentes

La presente investigación tiene como objeto abarcar el tema de evasión fiscal, por lo que al hacer una revisión en la literatura especializada se encontraron varios estudios que trabajaban diferentes aspectos de este delito. Para comenzar, está la investigación de Dumitrescu (2010) que presenta las prácticas más comunes para evadir impuestos como:

- La inclusión de gastos no deducibles.
- Alteraciones de registros de importación.
- Disminución de ingresos y,
- La mal llamada “doble contabilidad”.

Lo anterior va de la mano con lo planteado por Fernández (2009), quien revela las maniobras que realizan los delincuentes para ampararse en las beneficios de los paraísos fiscales.

A su vez, otra de las prácticas por medio de las cuales los contribuyentes evaden impuestos es descrita por Fernández (2009). Según dicha práctica, la evasión de las obligaciones tributarias se da por medio de los paraísos fiscales, y consiste en la utilización de capitales repatriados que vuelven a ingresar al país de origen, a través entidades creadas en el exterior, las cuales reinvierten el capital en el país de origen y con estas inversiones obtienen beneficios fiscales. Por lo que, finalmente este autor concluye que el fraude fiscal por medio de los paraísos fiscales se convierte en una de las bases del proceso de lavado de activos.

Adicionalmente, es relevante traer a colación algunas de las causas tratadas por Malherbe (2013), quien indica que una de las motivaciones para que los empresarios utilicen maniobras para alterar el resultado del periodo, es la de obtener mejores indicadores financieros, lo cual puede ser logrado por medio del uso de las diferentes *vidas útiles*, establecidas en Colombia para los distintos grupos de activos según su conveniencia, y de esta manera obtener un mayor periodo de tiempo para depreciar el bien en cuestión. Por otra parte, esta autora también habla de los impactos que puede causar la utilización de métodos de valuación de inventarios utilizados por la entidad para incrementar la utilidad del ejercicio.

Igualmente, en Colombia la regulación tributaria facilita de una u otra forma la evasión de impuestos, ya que la falta de rigurosidad y el cambio frecuente de las leyes fiscales son dos variables que contribuyen a que los contribuyentes y responsables de los tributos cometan inexactitudes o errores en las declaraciones de impuestos (Macías, 2006). Si a lo anterior se le suma la falta de rigurosidad de los países en los que operan los denominados paraísos fiscales, y la búsqueda insaciable de los últimos años de los dirigentes de Colombia de atraer capitales extranjeros, el país se enfrenta a la triangulación de capitales, que sin duda alguna es una a las mayores herramientas para evadir impuestos (Fernández, 2009).

Para un acercamiento a la clasificación de los restaurantes en Colombia, es necesario acudir a ACODRES (Asociación Colombiana de la Industria Gastronómica). Esta organización tiene como fin representar a los empresarios de la industria gastronómica, y dentro de sus principales tareas está fortalecer el sector gastronómico, buscar reducir las cargas tributarias y reducción de tasas en comisiones de tarjetas de crédito cobradas a estos establecimientos. Pero quizás la labor más relevante de dicha organización para esta investigación, son las estadísticas que tienen sobre sus afiliados. En Bogotá, ACODES cuenta con ciento veintisiete (127) restaurantes afiliados, de los cuales podemos obtener información bien sea por la cantidad de sillas con las que cuentan o por el total de ingresos mensuales. Dicha información está detallada por los ingresos, costos y gastos de nómina y utilidad antes de impuestos, además de una estimación de la contribución que hacen al PIB.

Marco Teórico

Uno de los principios más antiguos hablando en el ámbito de los impuestos es el principio de justicia expuesto por Adam Smith que consiste en: "(…) las personas de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado" (2013, p 80.). Adicionalmente, este principio se subdivide en dos: el primero es la generalidad, el cual indica que todos los residentes de un país deben pagar impuestos, y el segundo el de uniformidad, del impuesto que indica que todos deben ser grabados de igual manera frente a los impuestos. Estos principios se asocian perfectamente con las bases de igualdad, equidad y progresividad, ejes fundamentales para establecer un tributo en Colombia descritos en la Constitución Política de Colombia de 1991.

Adicionalmente, encontramos la teoría del capital nacional (Menier, 1881) en la que se sustenta la fuente fundamental para cubrir los gastos del Estado, la cual va muy de la mano con

el *Presupuesto General de la Nación*, que se convierte en el centro de las finanzas públicas. Anualmente, dicho presupuesto es ajustado para cubrir las necesidades variantes del país, según sean los proyectos de salud, educación y desarrollo. Esta teoría ha sido altamente criticada porque deja fuera del cálculo de los ingresos del Estado, otras variables como los recaudos por exportaciones y las donaciones entre otras actividades de financiación.

Finalmente, se encuentra la teoría de Eheberg y Ruiz (1945), en la cual se toman los impuestos como un axioma y no como con sacrificio. Busca esta teoría reducir los prejuicios de los contribuyentes y hacer del pago de los tributos un deber que permite la financiación del Estado, y al mismo tiempo, obtener una contraprestación directa de los beneficios a los cuales tienen derecho todos los habitantes de un país. Esta teoría es un punto de vista mucho más amigable y consiste básicamente en que los contribuyentes hagan conciencia de los beneficios prestados por el Estado y sientan la necesidad de una u otra forma de abalar la gestión y retribuir económicamente con las contraprestaciones recibidas.

Sin duda alguna, las teorías de Smith (2013), de Eheberg y Ruiz (1945) y del capital nacional, son de gran importancia para abarcar los puntos fundamentales en materia tributaria, pues se mencionan las bases principales que se deben tener en cuenta para implantar un tributo. Posteriormente, se explican dos teorías que justifican la relevancia monetaria de los impuestos para subsanar los gastos públicos y de esta manera cumplir con los deberes que el gobierno tiene con sus habitantes. Es evidente que las teorías de Smith (2013) y de Eherberg y Ruiz (1945) dejan de ser una utopía sobre la regulación fiscal, y se complementan perfectamente hasta lograr un equilibrio tributario, pues Smith reconoce el deber de los ciudadanos de aportar para el pago de los gastos públicos, y Eheberg y Ruiz buscan concientizar a los contribuyentes de realizar los

pagos correspondientes y de esta forma garantizar la continuidad de los beneficios recibidos por parte del Estado.

Marco Conceptual

Para comenzar, es necesario ilustrar al lector acerca de la definición de las dos clasificaciones de impuestos que existen en Colombia, para lo cual se trae el inciso dos de la *Radicación 854 de 1996* (Consejo de Estado - Sala de Consulta y Servicio Civil):

> Los ingresos tributarios en los municipios están conformados por: Impuestos directos. Son aquellos que gravan la capacidad económica de los contribuyentes, al recaer directamente sobre rentas o patrimonio; y son: impuesto predial unificado y circulación y tránsito. E impuestos indirectos. Gravan indirectamente a un grupo de personas recaudándose de otro grupo, mediante incrementos equivalentes en los precios o costos que se establecen en razón del proceso de producción y consumo. Los impuestos indirectos más importantes son: industria y comercio, avisos y tableros, juegos permitidos, rifas y sorteos, espectáculos públicos y degüello de ganado menor.

En Colombia, el impuesto del IVA "es un gravamen que recae sobre el consumo de bienes, servicios y explotación de juegos de suerte y azar. Es un impuesto de orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea y de régimen general" (DIAN, 2009, p. 7). El IVA es un tributo conocido a nivel nacional, que rige sobre todos los ciudadanos por igual sin hacer diferencias en las actividades económicas desarrolladas o la ciudad en que se dé lugar al hecho generador del impuesto (salvo en casos específicos).

Entre los delitos que más afectan el financiamiento correcto y oportuno de los gastos nacionales, se encuentra la evasión de impuestos, la cual se define en la *Sentencia C-015* como ¨una violación a la ley y por ende un delito¨ (Corte Constitucional de Colombia, 1993). Al revisar la literatura sobre el concepto del delito fiscal, se evidencia una frecuente confusión con el concepto de elusión, el cual consiste ¨(…) en la forma en que los contribuyentes se amparan en leyes denominadas de ¨cobertura¨ para evitar el cumplimiento de una norma o carga tributaria¨ (Wells, 2009, p. 2). Como resultado, se entiende que la *evasión* se presenta cuando a diferencia de la *elusión*, no se ampara bajo ninguna norma para conseguir la disminución parcial o total de un impuesto.

Reconociendo la importancia de este impuesto en el *Presupuesto General de la Nación*, en los últimos años se han propuesto varias modificaciones a la regulación que enmarca el IVA con el fin de combatir delitos como la evasión. Según la define la *Sentencia C-015* en el numeral 2 del capítulo IV:

> La evasión, por el contrario, supone la violación de la ley. El contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante etc) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita su pago. (Corte Constitucional de Colombia, 1993)

En este sentido, también se encuentra la definición de Toro (1993) que va muy de la mano con el concepto de la Corte Constitucional de Colombia: “En términos generales la evasión de impuestos puede definirse como el acto de no declarar y no pagar un impuesto en contracción

con el espíritu de la ley, que tenía por objeto de gravar una determinada actividad" (p.19). Adicionalmente, al estudiar el *Informe de Recaudos de Impuestos Nacionales* de 2000 a 2015 (DIAN, 2015), se observa que durante el año 2014 el aporte del recaudo del IVA ascendió a 329 mil millones de pesos. Si bien el impuesto del IVA no es el único impuesto que se evade en Colombia, es de gran importancia estudiar este delito en particular y de esta manera estimar junto con los cambios tributarios los factores que influencian su evasión.

Finalmente es necesario presentar la definición de restaurantes establecida por el Estatuto Tributario (artículo 512-1):

> Se entiende por restaurantes, aquellos establecimientos cuyo objeto es el servicio de suministro de comidas y bebidas destinadas al consumo como desayuno, almuerzo o cena, y el de platos fríos y calientes para refrigerio rápido, sin tener en cuenta la hora en que se preste el servicio, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento.
>
> También se considera que presta el servicio de restaurante el establecimiento que en forma exclusiva se dedica al expendio de aquellas comidas propias de cafeterías, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías y los establecimientos, que adicionalmente a otras actividades comerciales presten el servicio de expendio de comidas según lo descrito en el presente inciso.

Una vez puesto al lector en contexto de las clasificaciones de impuestos entre directos e indirectos, definición del IVA, concepto de evasión, importancia de controlar la evasión del IVA en Colombia y las respectivas definiciones de la terminología, es necesaria la definición del sector en el cual se centra la investigación, y de esta forma concretar con todos los items necesarios para comprender la finalidad de este documento. Como lo define el *Estatuto*

tributario, los restaurantes son establecimientos de comercio en los cuales podemos encontrar la venta de diversos productos comestibles, que van desde desayunos, almuerzos o cenas, hasta postres, helados y bebidas no alcohólicas y alcohólicas.

1. Prácticas para evadir el impuesto del IVA en Bogotá en el sector de los restaurantes

Es necesario aclarar que los restaurantes desde el 01 de enero de 2013 no deben ser agentes recaudadores del impuesto de IVA, sino del denominado impuesto al consumo cuyo porcentaje es del 8% sobre la venta de alimentos y bebidas (Ley 1607, 2012). Según los críticos, no se trata de un nuevo impuesto, más bien es un mero cambio en la tarifa del IVA cobrado en estas actividades económicas. Para investigar la evasión del IVA en el sector de los restaurantes en la ciudad de Bogotá –ahora reemplazado por el impuesto al consumo–, se han identificado las siguientes prácticas de evasión.

1.1 Prácticas para evadir IVA en el momento de la emisión de facturas

Durante los años 2005 y 2010 los porcentajes de evasión son bastante alarmantes. Según el *Cuaderno de Trabajo 43* (Cruz, 2011), los porcentajes de evasión fueron: en 2005 se obtuvo el 30,2% del total del recaudo esperado, y equivalente al 2,4% del PIB. Comparado con el año 2010, el porcentaje de evasión disminuyó al 25,3%, pero aún continuaba teniendo un 2,0% en el PIB de Colombia. Para entender cómo estas cifras se originaron, es necesario estudiar las prácticas que algunos contribuyentes utilizan para la evasión del impuesto del IVA.

Este documento centrará sus esfuerzos en el estudio de la evasión de IVA en restaurantes. Algunas de las maniobras por medio de las cuales se evade este impuesto en Colombia son descritas por el tributarista Luis Hernando Franco Murgueitio (El País, 2011, *párr.* 8):

> Lo que usualmente se hace en esos negocios es que le entregan al cliente una prefactura, orden de servicio o de pedido, primera cuenta de cobro o cotización, documentos que no tienen validez ante el fisco. Entonces cuando hacen su contabilidad y declaran el IVA al Gobierno (esto debe hacerse cada dos meses), no incluyen el impuesto recaudado y se

> quedan con esos dineros. También se ha detectado que algunos establecimientos prefieren no aceptar el uso de tarjetas de crédito o débito para evitar que las transacciones queden registradas en su contabilidad y argumentan en su defensa que el uso de datáfonos es muy costoso. Según estimaciones de Fenalco, de los más de 600.000 establecimientos comerciales que hay en Colombia, un poco más del 15% utilizan como medio de pago las tarjetas.

Adicionalmente, el mismo texto menciona otra de las prácticas que se han detectado, por medio de las cuales los restaurantes evaden el pago del impuesto sobre las ventas que hacen en sus establecimientos de comercio:

> En otros casos se ha detectado que algunos negocios alteran las máquinas registradoras y durante algunas horas del día la información sobre las ventas se hace de manera normal. Pero en otros momentos los ingresos de la caja no se contabilizan.
>
> Asimismo, algunos establecimientos manejan hasta dos registradoras para filtrar las compras del público y legalizar sólo las que les interesan. (*párr*. 16)

Esta última práctica sin duda alguna es la más usual en los restaurantes de la ciudad, y de ella se pueden desglosar dos problemas principales. El primero, la falta de exigencia de la factura de venta por parte de los consumidores, y segundo, la maniobra de utilizar dos cajas registradoras según la ¨legalidad¨ de cada transacción y la hora del día de la misma.

Para el caso específico de esta investigación, Ortega (2014) resalta otra maniobra utilizada por los propietarios de los restaurantes para evadir el impuesto de IVA:

> (…) Muchas empresas investigadas trabajan –supuestamente– dentro de la legalidad, pues facturan, pero no todo lo que venden. Esta forma de evadir se ha detectado en el sector restaurantes y franquicias. Si el cliente paga con tarjeta débito y crédito, el establecimiento

> se ve obligado a expedir la factura, porque esta es una forma de dejar huella. Si lo hace en efectivo, la factura sencillamente no se emite, se le entrega al cliente una pre-cuenta que lo confunde. El efecto es que el establecimiento oculta parte de las ventas. (*párr*. 14)

Tal como lo menciona Ortega, en Colombia existen muchos restaurantes que tienen fachada de legalidad, pero que en el momento de escudriñar sus operaciones, el ente regulador (DIAN) encuentra prácticas como el juego de los talonarios, que consiste en expedición de dos talonarios con el mismo rango de numeración, mientras contabilizan sólo uno, pero en los dos casos cobran el IVA y/o el impuesto al consumo según sea el caso de la actividad reportada. Ortega también señala haber encontrado casos insólitos. Éstos son descritos en términos de que en algunos restaurantes recogen las facturas que dejan los clientes o que depositan en la caneca de la basura (ubicados estratégicamente a la salida del negocio para que el cliente la deposite allí). Luego se alteran los valores para contabilizar una sola venta de varias posibles. Los casos están siendo vigilados por la Dian y estudiados por la Fiscalía.

También algunos restaurantes disponen de varias cajas registradoras, las cuales usan dependiendo del medio de pago que utilice el cliente: efectivo, tarjetas débito o crédito o bonos. Varios clientes pueden salir del restaurante con el mismo número de factura, sin darse cuenta.

Los restaurantes utilizan principalmente la práctica de doble talonario de facturación, la recuperación de facturas y la utilización de cajas registradoras en momentos estratégicos para sólo reportar los ingresos recibidos a la DIAN, bien sea por uno de los dos talonarios o por una de las cajas registradoras, según las finalidades de evasión utilizadas por del restaurante. Pero estas prácticas no son las únicas maniobras para evadir IVA. A su vez se ven acompañadas de la alteración de declaraciones de IVA por medio de documentos y entidades falsas que se ejemplifican a continuación.

1.2 Prácticas para evadir IVA por medio de documentos, entidades y operaciones falsas

A continuación se presentan otras prácticas utilizadas para evadir impuestos en el sector de los restaurantes en la ciudad de Bogotá. En este caso, Ortega (2014) enumera tres tácticas para la alteración de los documentos soporte a las declaraciones de IVA. La primera es la venta de facturas. Se han encontrado empresas que lo hacen como negocio. Los involucrados en esta práctica ilegal constituyen Sociedades Anónimas Simplificadas (SAS) que expiden facturas para que los contribuyentes certifiquen compras de insumos para sus establecimientos. No hay servicio, ni producto real detrás de la factura.

En segundo lugar, se encuentra lo denominado "negocio del RUT", que estudiado a fondo es una red de traficantes del *Registro Único Tributario* (RUT). Los implicados buscan personas naturales (estudiantes y gente humilde en general) para inscribirlos en el RUT. Se paga por esto entre $20.000 y $30.000. Luego, este documento se le vende a empresas para que simulen pagos por prestación de servicios a personas que están debidamente respaldadas por el Registro. Se trata de servicios ficticios, pero ayudan a incrementar los costos que, como en el caso anterior, son deducibles.

Para finalizar, Ortega (2014) explica la tercera táctica para la alteración de declaraciones de IVA en los restaurantes, tipificada bajo la creación de empresas de papel. En este sentido, se descubrieron empresas inactivas y legalmente constituidas, que se reactivan para prestar servicios millonarios que no existen. La DIAN encontró empresas constituidas en Casanare o Putumayo que aparecen prestando servicios de transporte, por ejemplo, a compañías en las grandes capitales. Dichas firmas no cuentan con el capital, ni la infraestructura suficiente para desarrollar operaciones de gran magnitud. Cuando el personal de la DIAN llega a inspeccionar

estas empresas, se ha encontrado que con un capital de 1 millón de pesos, llegan a facturar hasta 100 millones de pesos mensuales.

Estas tres primeras prácticas básicamente consisten en la alteración o uso indebido de documentos legales como es el caso de la venta de facturas para demostrar compras ficticias, que a su vez se convierten en mecanismos para disminuir el valor a pagar del impuesto de IVA. En el segundo y tercer ejemplo, se muestra cómo las empresas ¨generan¨ operaciones con personas naturales o crean empresas de papel para certificar operaciones inexistentes. Todas son maniobras para no pagar al fisco el valor real del impuesto del IVA.

Estas dos publicaciones: *Entérese como algunos negocios capotean el pago del IVA* (El País, 2011) y *La exitosa receta de la DIAN contra la evasión* (Ortega, 2014), mencionan las prácticas más usadas para evadir impuestos. Si bien las dos provienen de entrevistas concedidas por el ex director de la DIAN, son un complemento para comprender las artimañas por medio de las cuales se evade IVA en Colombia. Las dos coinciden en que la alteración o falsificación de facturas es la principal táctica: bien sea manejando dos talonarios de estos documentos, o alternando las utilización de comandas en ciertas horas del día, y/o la emisión de prefacturas por parte de los restaurantes. Si bien las facturas son el documento legal que en el país certifica una compra, se convierten a la vez en uno de los mecanismos más utilizados para evadir.

Tal es la preocupación de los diferentes entes reguladores del país, que la Superintendencia de Industria y Comercio, emitió la *Circular Externa 0015* (2011), mediante la cual en el numeral 2.4.3 del capítulo II, se recuerda la *obligación* de expedir la factura de venta:

> Los propietarios y administradores de establecimientos para el consumo de alimentos y bebidas (Restaurantes, bares, clubes sociales o culturales, griles, discotecas, cafeterías y

similares) están en la obligación legal de expedir la factura de venta o documento equivalente de conformidad con las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

Como complemento, se describe cómo la unión de otras acciones se utiliza no sólo en el sector de los restaurantes, sino en diversos sectores de la economía para evadir de forma parcial o total el pago del impuesto del IVA. Entre las más usuales están: la compra de RUT, compra de facturas e inclusión de transacciones falsas y la obtención de beneficios tributarios a los cuales no se tiene derecho. Lo anterior con el fin de incluir costos y gastos que a su vez les permite deducirse un IVA (a favor) que no existe.

2. Los cambios que se han dado en la normatividad tributaria en los últimos 15 años frente al impuesto del IVA

La historia de la normatividad fiscal en Colombia es muy amplia. Casi que cada dos años (como se podrá ver en el desarrollo de este capítulo), se ordena una reforma tributaria en el país. A continuación, se presenta una síntesis de las reformas desde el año 2000 hasta el año 2015, haciendo énfasis en los cambios que afectan de forma directa el impuesto del IVA. Estas reformas han logrado contrarrestar el efecto de las prácticas que se enumeraron en el capítulo 1.

2.1 Ley 633 Reforma Tributaria de 2000

Uno de los cambios principales de la reforma tributaria de 2000 en materia del impuesto del IVA, es el aumento de su tarifa general por medio del cual se modifica el artículo 468 del *Estatuto Tributario*. En síntesis, esta reforma pasa de la tarifa general del 12% al 16% para las compras de bienes contenidos en los artículos 446, 469 y 474 del mismo estatuto. Es decir, que para el sector de los restaurantes la tarifa de recaudo del IVA cambió del 12 % al 16% para todos los productos alimenticios que comercializaban dentro de sus actividades ordinarias.

2.2. Ley 863 Reforma Tributaria 2003

El cambio más relevante en materia del impuesto del IVA reglamentado en esta reforma, es el aumento del porcentaje del 8% al 11% que gravó a la cerveza. Este incremento en la carga tributaria también cambió el recaudo, fruto de las operaciones de los restaurantes dentro de los cuales se venden bebidas alcohólicas. Como resultado, adicional al aumento que ya se había realizado en 2000 para incrementar la tarifa del 12% al 16%, para los productos alimenticios se aumenta en 2003 el porcentaje en tres (3) puntos para la comercialización de cervezas.

2.3 Ley 1607 Reforma Tributaria 2012

La reforma tributaria de 2012 modificó el artículo 424 del *Estatuto Tributario*. Lo cual implica una cambio tarifario y de impuesto recaudado en los establecimientos que prestan el servicio de restaurante, de bares y similares. El servicio de restaurante y el de bar, taberna o discoteca, se gravará como servicio integral a la tarifa del ocho por ciento (8%). Es decir, hay una disminución del 16% (tarifa general del IVA) a la creación de un nuevo impuesto, como lo es el impuesto al consumo cuya tarifa es del 8%.

Este cambio de normatividad generó malestar entre los contribuyentes en la declaración de impuesto, pues que no genera impuestos descontables como sí lo hacía directamente el impuesto del IVA. En cambio, se constituye para el comprador como un costo deducible del impuesto sobre la renta, como mayor valor del bien o servicio adquirido.

Antes de la reforma tributaria de 2012, existían 7 tarifas diferentes de IVA, lo cual era altamente criticado. Para tratar de estandarizar y lograr un mayor ingreso tributario, en la en la Ley 1607 de 2012 se dejan sólo tres (3) tarifas de IVA, que se pueden observar con mayor claridad en la figura No. 1:

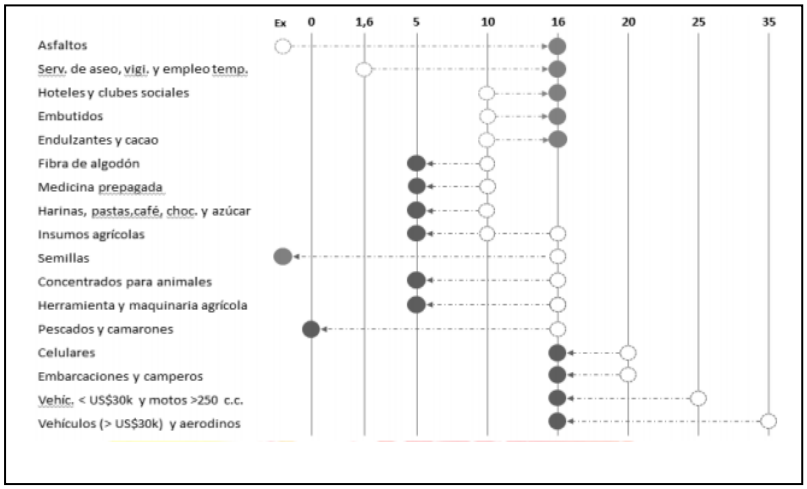


Figura 1: Tarifas del IVA (Ley 1607 del 2012). Fuente: (Daza, Valencia y Rivera, 2013. p 13)

La figura No. 1 ayuda al lector a comprender de manera didáctica el gran cambio que trajo consigo la reforma tributaria de 2012, la cual entró en vigencia a partir el del 01 de enero de 2013. De esta manera, ilustra cómo los diez y siete (17) principales grupos gravados con IVA cambian de tarifa. De éstos, nueve (9) quedaron bajo la tarifa del 16%, siete (7) quedaron con tarifa del 5%, y dos (2) pasan a ser exentos. Fuera de esta figura quedan los restaurantes, bares, cantinas y griles, dado que se indicó anteriormente, pasan a ser bienes gravados por el impuesto al consumo.

Este cambio significativo al pasar de siete (7) a tres (3) tarifas de IVA, es respaldado por el portal de participación ciudadana del gobierno nacional *Urna de Cristal* (2012, *párr.* 5): "Esto genera enormes cargas administrativas para las empresas y para la DIAN. Es un sistema complejo de administrar y comprender". Se podría decir que esta es otra justificación de peso para la gran reforma tributaria de 2013, puesto que tener centralizado el impuesto genera mayor facilidad de controlarlo. Tal y como se verá en el capítulo 3 de este trabajo, el recurso humano de la DIAN ahora está enfocado en diseñar de nuevas estrategias para frenar el delito fiscal.

3. Factores normativos que pueden llegar el comportamiento de la evasión del IVA en los restaurantes

Una vez planteadas las prácticas utilizadas para evadir el impuesto del IVA en el sector de los restaurantes en la ciudad de Bogotá, enumeradas en el capítulo 1, el capítulo 2 reflejará cómo el Congreso de la Republica de Colombia, la DIAN y la Superintendencia de Industria y Comercio, unen esfuerzos para emitir la regulación tributaria necesaria para hacerle frente a la evasión y diseñar modelos de control para vigilar el cumplimiento de las cargas tributarias. Finalmente este capítulo recopila información sobre los cambios normativos de los diferentes entes fiscalizadores y los efectos de estos cambios en el recaudo de IVA. A continuación se exponen reformas tributarias en Colombia desde el año 2000 al 2012 (con impacto en el impuesto del IVA) y algunas estrategias para continuar controlando la evasión.

2.1 Relación reformas tributarias vs recaudo IVA en los restaurantes y participación en el PIB

Con base en la información encontrada en el artículo ¨Las doce tributarias de Colombia¨ (Dinero, 2015) y el informe ¨El sistema tributario Colombiano: Impacto sobre la eficiencia y la competitividad (DIAN, 2005), se elabora esta tabla, con los principales cambios e impactos de las reformas tributarias comprendidas entre los años 2000 y 2012 en Colombia:

Tabla 1

Reformas tributarias en Colombia desde 2000 al 2012 (con impacto en el impuesto del IVA)

Reforma	Cambio regulación impuesto de IVA	Impacto
Ley 633 Reforma Tributaria de 2000	Se gravó con impuesto del IVA aumento de la tarifa recaudada el 12% a tarifa 16%	Incremento 1,8% PIB
Ley 863 Reforma Tributaria de 2003	Aumento del porcentaje del 8% al 11% gravó a la cerveza.	Incremento 1,7% PIB

Ley 1607 Reforma Tributaria de 2012	Los restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías sus ventas están gravadas con un impuesto al Consumo del 8%. Es, decir, dejaron de recaudar impuesto de IVA y pasaron a recaudar impuesto al consumo.	Por medir

Fuente: Elaboración propia

Como resultado de la lectura de *Las doce tributarias de Colombia* (Dinero, 2015) y el informe *El sistema tributario Colombiano: Impacto sobre la eficiencia y la competitividad* (DIAN, 2005), las leyes 633 de 2000, 863 de 2003 y 1607 de 2012, e interpretando la tabla No. 1, se puede concluir que las tres reformas tributarias analizadas han sido eficaces para la disminución y el control de la evasión en el sector de los restaurantes a nivel nacional. En la tabla No. 1, se presentan en la primera columna los nombres de tres (3) leyes que se convirtieron en reformas tributarias en Colombia, seguido de un breve resumen de los principales cambios que estas reformas implicaron para el recaudo del IVA en los restaurantes, y finalmente, en la última fila, la medición de cómo esas reformas tributarias impactaron en el incremento del porcentaje aportado al PIB.

Para complementar el impacto de las reformas tributarias en el recaudo tributario, se presenta a continuación la gráfica No. 1, en donde Espitia (2015) presenta el recaudo tributario en los últimos 39 años con relación al PIB:

Gráfica 1:

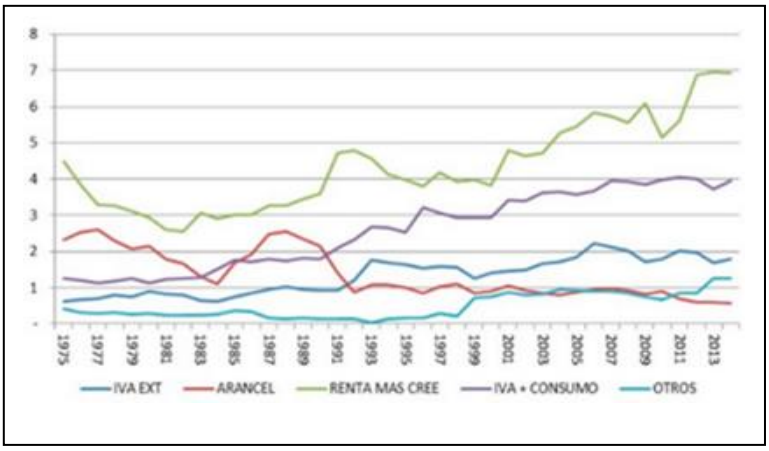
Cuadro Recaudo Tributario del Gobierno Nacional (% PIB)

Fuente: (Espitia, 2015, párr. 20)

Se puede apreciar la evolución del comportamiento del recaudo total de los impuestos en Colombia desde el año 1975 hasta el año 2014. Aisladamente, en el resto del comportamiento generalizado del recaudo se puede observar cómo en este periodo el recaudo se disminuyó en promedio tres (3) puntos porcentuales, lo cual debió ser bastante significativo para el país, ya que en este periodo el Gobierno Nacional no cumplió con las estimaciones de contribución al PIB. Este impase tributario se ve contrastado con el sostenido crecimiento que se evidencia desde el año 1985 hasta el 2014, cuando el incremento sostenido en el recaudo es el resultado de los cambios en normatividad fiscal, seguido de la ampliación de bases y tarifas, de creación de nuevos impuestos y fundamentalmente, de la campaña de fiscalización que formuló la DIAN para controlar los impuestos. Particularmente, estas campañas se han centrado en el impuesto del IVA, y adicionalmente, Espitia (2016) presenta la siguiente gráfica en donde se especifica en recaudo por cada impuesto y el porcentaje de participación dentro del PIB en Colombia:

Gráfica 2:

Recaudo tributario por impuesto (% 00PIB)



Fuente: (Espitia, 2016, *párr*. 20)

Para sintetizar, hasta el momento se han presentado dos gráficas mediante las cuales se pretende ilustrar al lector en la evolución del recaudo histórico en Colombia de 1975 a 2014. A su vez, en el gráfico No. 2 se detalla dicho recaudo por los impuestos de IVA: de consumo, aranceles, renta más impuesto de CREE y los otros impuestos de orden nacional. Una vez hecha esta presentación, se le suma el detalle de los ingresos recibidos por los restaurantes en las principales ciudades del país para el año 2012, contenidos en la tabla No. 2, seguido de la gráfica No. 3, en la cual se ilustra la utilidad obtenida por estos negocios en el año 2012. La tabla de ingresos y la gráfica de utilidad fueron tomadas del *Informe Operaciones de restaurantes en Colombia* ACODRES (2012), donde se detallan los restaurantes según el total de ingresos mensuales por ciudades. Como se mencionó anteriormente, ACODRES es el principal representante de los restaurantes en Colombia, que en el año 2012 realizó una investigación a cargo de Alberto Villanueva. El estudio fue enviado a doscientos (200) restaurantes a nivel

nacional, de los cuales contestaron noventa y uno (91). De esta muestra, Villanueva obtuvo la información que se presenta a continuación.

Tabla 2

Clasificación de restaurantes de las principales ciudades en Colombia por monto de ingresos en el 2012

Conceptos	Barran-quilla	Bogotá	Bogotá Alrededor	Bucara-manga	Cartagena	Medellín
Ingresos Netos	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
Total Costo de Venta	38,51%	36,31%	34,88%	38,47%	35,92%	37,55%
Utilidad Bruta	61,49%	63,69%	65,12%	61,53%	64,08%	62,45%
Total Nómina	21,70%	21,13%	19,14%	21,02%	19,59%	21,20%
Total Gastos de Operación	17,59%	17,05%	15,61%	17,07%	16,13%	17,19%
Utilidad Operacional	**22,19%**	**25,51%**	**30,36%**	**23,43%**	**28,37%**	**24,06%**
Total Cargos Fijos	9,77%	10,43%	9,41%	10,17%	10,52%	8,79%
Utilidad Antes de Impuesto	**12,42%**	**15,07%**	**20,95%**	**13,26%**	**17,85%**	**15,27%**

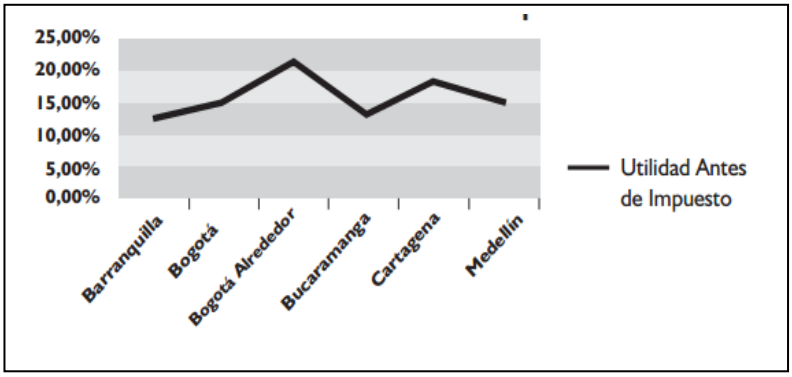
Fuente: Informe Operaciones de restaurantes en Colombia ACODRES (2012, p.12)

En la tabla No. 2 se presentan en detalle los estados de los restaurantes en las cuatro principales ciudades de Colombia. Los resultados están organizados por los ingresos que facturaron en el año 2012. En primer lugar se encuentra Barranquilla, seguida de Bogotá. Posteriormente los alrededores de Bogotá, Bucaramanga, Cartagena y Medellín respectivamente. Esta tabla es un fundamento adicional a la presente investigación ya que si se toman los ingresos de los restaurantes de Bogotá y los alrededores de Bogotá, se convierten en los establecimientos de comercio de este tipo que más le contribuyen al fisco en el país.

Adicionalmente, en el mismo informe se presenta información más detallada de la utilidad antes de impuestos de los restaurantes por ciudad:

Gráfica 3:

Utilidad Antes de Impuesto



Fuente: Informe Operaciones de restaurantes en Colombia ACODRES (2012, p.13)

La tabla No. 2 y la gráfica No. 3, son totalmente coherentes, puesto que se continúa observando cómo los restaurantes que más obtienen ingresos son los que más perciben utilidades antes del impuesto, que a su vez se convierten en los que más tributan.

Una vez señalado cómo las reformas tributarias han contribuido en el recaudo de IVA en los restaurantes y participación en el PIB, se mostraron el total de los recaudos de impuestos en un periodo de 39 años, seguido del detalle del recaudo pero esta vez para el periodo de 1975 a 2013. Para finalizar este apartado, se ilustran los ingresos de los restaurantes por 4 ciudades de Colombia, y se finaliza con la presentación de la utilidad antes de impuestos. Así pues, se evidencia la gran influencia positiva de las reformas tributarias en la contribución del IVA (ahora impuesto al consumo), y cómo la lucha para combatir la evasión ha comenzado a dar frutos no sólo en el recaudo sino también en el detalle de la información a la que se tiene acceso. Estos resultados positivos se ven acompañados de las estrategias que ha diseñado la DIAN para contrarrestar el delito de la evasión.

3.1 Estrategias para controlar la evasión

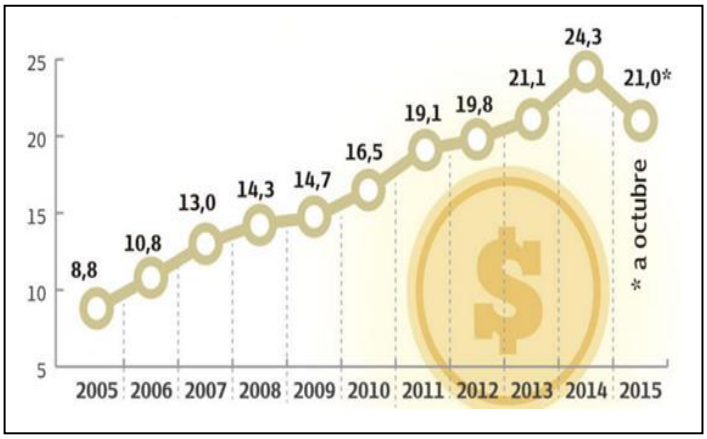
Adicional a las anteriores reformas tributarias, la DIAN continúa esforzándose para disminuir el delito fiscal. Consecuentemente, en 2012 se lanzó una de estrategia para frenar la evasión de impuesto en Colombia, que consiste en:

> La DIAN se ha preparado para contrarrestar la creatividad de los contribuyentes. Para ello están cruzando la información de diferentes fuentes, como el MUISCA, las cámaras de comercio, los registros de instrumentos públicos, las superintendencias, la banca, la UIAF y hasta fuentes internacionales para 'pillar' a los que intentan usar atajos para bajar su carga impositiva o sencillamente para no pagar. (Ortega, 2014, *párr*. 4)

Ahora bien, se resaltan los esfuerzos hechos por la DIAN, en orden de ello, se puede afirmar que se han hecho cambios y propuestas en materia de regulación, cruces de información, confirmación de documentos y soportes en físico, verificación de las declaraciones tributarias: inclusión de costos y gastos, relación de IVA e inspecciones en los establecimientos de comercio para indagar en primera mano la realidad económica de estos lugares. Pero quizás la apuesta más grande en materia normativa se hizo con la creación en conjunto con el Congreso de la República del *impuesto al consumo* acompañado del cambio de 8 puntos porcentuales. El efecto de este cambio está por estimarse, y de esta manera determinar si fue positivo para el *Presupuesto General de la Nación*. Lo que se puede mostrar en la gráfica No. 4 es, cómo a partir del año 2005 hasta el año 2015, se evidencia un aumento sostenido en el recaudo:

Gráfica No 4

Evolución del recaudo del IVA en Colombia (En billones de pesos)



Fuente: El país.com (2016) , párr 25

Este gráfico refleja cómo se ha ido aumentando el recaudo del impuesto del IVA gracias a las dos acciones planteadas anteriormente, lo cual demuestra que tanto las reformas tributarias como los cruces de información de la DIAN han sido eficientes. Asi pues, este recaudo va acompañado del crecimiento economico del país. Adicionalmente a los aumentos sostenidos del recaudo, la implementacion de las politicas y campañas contra la evasión se evidencia a partir del año 2006, año en que se logra disminuir un (1) punto porcentual por año de la evasión de IVA con base al potencial de recaudo del PIB:

Tabla No 3

Evasión IVA 2000 al 2008

Año	Resultado
2000	1.4% Como porcentaje del PIB
2002	24% Con base en el potencial de recaudo.
2006	22% Con base en el potencial de recaudo.
2007	21% Con base en el potencial de recaudo.
2008	20% Con base en el potencial de recaudo.

Fuente: (Parra & Patiño, 2010, p.188)

Finalmente, se presenta la tabla No. 3 Evasión IVA 2000 a 2008, en la cual se presentan los años previos a los cambios más sustanciales de las reformas tributarias trabajadas en este documento y las campañas de la DIAN, en alianza con el Congreso de la República, la Superintendencia de Industria y Comerio y las Cámaras de Comercio. Cabe resaltar que, a partir del año 2009, los indices de evasion han disminuido notoriamente, y por ende ha aumentado el porcentaje de recaudo de impuesto del IVA.

Conclusiones

A partir del trabajo realizado se puede deducir que el delito de evasión fiscal nace en el momento en que un contribuyente evita el cumplimiento parcial o total de sus obligaciones tributarias. En Colombia dicha evasión fiscal se ve latente a lo largo de la historia, pero se han tomado medidas y realizado esfuerzos por parte de las entidades reguladoras hace aproximadamente veinte (20) años.

Para comprender cómo la evasión se ha convertido en un delito fiscal en Colombia, en primer lugar se indagó sobre las prácticas que expone Fernández (2009) de la inclusión de costos y gastos no deducibles en las declaraciones de impuestos, y cómo a éstas se le suman las maniobras explicadas en el segundo capítulo por Juan Ricardo Ortega (ex director de la DIAN), y Luis Hernando Franco Murgueitio, especialista en tributaria. Se enumeraron así siete (7) de las principales prácticas para evadir IVA en el país. Estas malas prácticas son utilizadas en restaurantes de todos los tamaños, lo cual afecta aún más el control y seguimiento de los mismos. Dentro de las tácticas más utilizadas se encontró la utilización de varios talonarios de facturación, emisión de cierres parciales de cuentas como: comandas, órdenes de servicio y prefacturas.

Otras de las maniobras utilizadas para evadir IVA en los restaurantes evidenciadas según los estudios realizados fueron: alteración de las máquinas registradoras en horas estratégicas del día para alteración de declaraciones de IVA; la venta de facturas por parte de empresas de papel, venta de RUT y consecución de beneficios tributarios a los cuales no se tiene derecho.

Posteriormente, se analizaron las doce (12) últimas reformas tributarias que han sido altamente criticadas. Tal y como lo mencionan Herrera *et al.* (2012), estos cambios se prestan

para el desconocimiento de la norma y de esta manera se contribuye para continuar agrandando el déficit fiscal. Esta posición es altamente debatible ya que las estimaciones presentadas en el capítulo 3 del presente documento, muestran cómo la contribución de este impuesto ha aumentado de manera significativa en el PIB de Colombia. Como resultado de la revisión de reformas tributarias hechas desde el año 2000, se encontraron tres (3) reformas claves para la lucha contra la evasión, a saber: la Ley 633 (reforma tributaria de 2000), Ley 863 (reforma tributaria de 2003), y Ley 1607 (reforma tributaria de 2012). En esta última, se hace la apuesta más grande para combatir la evasión, disminuyendo la tarifa del impuesto cobrado en los establecimientos que comercializan con alimentos y bebidas, cambiando del impuesto IVA tarifa 16%, al nuevo impuesto al consumo tarifa 8%.

Por último, se puede concluir que adicional a la preocupación y esfuerzos realizados por la DIAN, se le suman los recientes cruces de información que hace esta entidad con cámaras de comercio, superintendencias, música y registro de instrumentos públicos para tratar de garantizar al máximo el cumplimiento de la contribución del impuesto del IVA.

Referencias

Congreso de Colombia (1990, 13 de diciembre). Ley 145 de 1960. Recuperado de (1991) Constitución Política de Colombia.

Caucayo , D. (16 de julio de 2014). El 1% de las empresas paga lo justo en impuestos. *Diario Portafolio*. Obtenido de http://www.portafolio.co/economia/finanzas/empresas-paga-justo-impuestos-49164

Congreso de Colombia (1990, 13 de diciembre). Ley 145 de 1960. Recuperado de (1991) Constitución Política de Colombia.

Corte Constitucional de Colombia (1993, 21 de enero). Sentencia C-015.

Cruz Lasso , Á. (Julio de 2011). *www.dian.gov.co.* (DIAN, Ed.) Obtenido de http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/Cuaderno_de_Trabajo_043_Suplemento_Evasion_IVA.pdf

Daza, E., Valencia, M., & Rivera,S, (2013).¿ Quiénes pagan impuestos en Colombia. *Justicia Tributaria en Colombia*.

DIAN. (2005). *www.dian.gov.co.* Obtenido de http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Estudios/Tributacionycompetitividad.pdf

……. (2009). *www.dian.gov.co.* Obtenido de http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2009/iva_2009.pdf

……. (19 de junio de 2012). *http://www.dian.gov.co/.* Obtenido de http://www.dian.gov.co/descargas/GeoReferenciacion/MapaColombia.html

……. (2013). *Informe de gestión institucional DIAN 2012.* Obtenido de http://www.dian.gov.co/descargas/sobredian/PlanInstitucional/2012/Informe_Anual_Consolidado_2012.pdf

Dinero, D. (27 de Febrero de 2015). Las 12 tributarias de Colombia. *Diario Dinero*. Obtenido de http://www.dinero.com/economia/articulo/cuantas-reformas-tributarias-ha-tenido-colombia/206248

Dumitrescu, C. (s.f.). Tax fraud-Specific forms of manifestation in the underground economy.

Eheberg, K., & Ruíz, F. (1945). *Compendio de hacienda pública.* (E. America, Ed.) Mexico.

Espitia,J.(2015). *Tributación y globalización.Agencia Latinoamericana de información.* Obtenido de http://www.alainet.org/es/articulo/170228

El país .com. (3 de enero de 2016). Preparese su bolsillo: viene ¨revlocón¨de impuestos en 2016. *El país*. Obtenido de http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/prepare-su-bolsillo-viene-revolcon-impuestos-2016

El país .com. (13 de noviembre de 2011). Entérese cómo algunos negocios ¨capotean ¨el pago del IVA. *El país*. Obtenido de http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/enterese-como-algunos-negocios-capotean-pago-del-iva

Estatuto Tributario Colombiano (Expedido mediante el Decreto 624 de marzo 30 de 1989). D.O. 38.756 de marzo 30 de 1989.

Fernández , J. (2009). Fraude fiscal y lavado de capitales. *Revista Electrónica Semestral de Políticas Públicas en Materias Penales (7)*, 1-19.

Giachi, S. (2014). Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea. *Revista Española de Investigaciones Sociológicas (145)*, 73-97.

Herrera, L., Mejía, C., Montoya, J., & López, J. (2012). ¿Han sido eficientes y exitosas las reformas tributaras en Colombia en el período 1990-2009. *Económia*(20), 87-126.

Ley 633 (2000), Capítulo III, Artículo 26. Reforma tributaria, Congreso de la Republica Obtenido de http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-270478_recurso_1.pdf

Ley 863 (2003), Capítulo III, Artículo 26. Reforma tributaria, Congreso de la Republica Obtenido de http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-270478_recurso_1.pdf

Ley 1607 (2012), Capítulo III, Artículo 39. Reforma tributaria, Congreso de la Republica. Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

Malherbe, J. (2013). Responsabilidad social de la empresa y fiscalidad. *Revista de globalización, competitividad & Gobernabilidad 7 (3)*, 49-59.

Menier, É. (1881). *Teoría y aplicación del impuesto sobre el capital*. E. Plan.

Ortega, J. R. (29 de Marzo de 2014). La exitosa receta de la Dian contra la evasión. (Semana, Entrevistador) Obtenido de http://www.semana.com/economia/articulo/la-dian-trabaja-contra-la-evasion-de-impuestos/381895-3

Parra,O.& Patiño,R.(2010). Evasión de impuestos Nacionales en Colombia: Año 2001-2009.Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión.

Superintendencia de Industria y Comercio (2011), Circular Externa 0015. Obtenido de http://actualicese.com/normatividad/2011/06/07/circular-externa-0015-de-07-06-2011/

Smith, A. (2013). *The Theory of Moral Sentiments and The Wealth of Nations.* Springer Berlin Heidelberg

Toro, J. (1993). Estimación de la evasión en el IVA en Chile.*Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL-PNUD. (64)*

Urna de Cristal .(21 de octubre de 2012). ¿Sabes en qué consiste la reforma tibutaria?. *Urna de Cristal* . Obtenido de http://www.urnadecristal.gov.co/gestion-gobierno/sabes-en-qu-consiste-reforma-tributaria

Villanueva, A. (2012). Operación de restaurantes en Colombia,cuarta edición. Obtenido de http://acodres.com.co/wp-content/uploads/2013/09/operacionrestaurantes.pdf

Wells , P. (2009). La elusión fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Privado (42)*, 1-8.